MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale – Juillet 2011 (Corrigé)

PREMIERE PARTIE : (9pts)

1- Modalités, conditions et sort du bénéfice réinvesti au sein même de la société, et IS du par « LA DOUCE » au titre de l'année 2010(1,5)

Dans ce cas, et puisqu'il s'agit d'un réinvestissement physique dans une zone de développement régional, la société « LA DOUCE » bénéficie à ce titre de la déduction totale des bénéfices réinvestis du bénéfice imposable de l'année 2010, nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi 89-114 du 30 décembre 1989, portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce comme suit :

- Bénéfice imposable 1.5MD
- Déduction des bénéfices réinvestis 1.5MD
- Bénéfice net imposable 0

La société « LA DOUCE » n'étant pas implantée dans une zone de développement régional, elle est soumise au minimum d'impôt prévu par l'article 49, II du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés selon lequel l'impôt annuel ne peut être inférieur à un montant égal à 0,1% du CA local TTC. Par conséquent l'IS dû par la société « LA DOUCE » au titre de 2010 est égal à :
[14.500.000 D x 1,01 x 1,18] x 0,1% = 17.281,100

Le bénéfice de la déduction totale du montant réinvesti est subordonné au respect des conditions suivantes :

- Les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans « un compte de réserve spécial d'investissement » au passif du bilan avant l'expiration du délai du dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année 2010, soit le 25 juin 2011,et incorporés au capital de la société au plus tard à la fin de l'année de la constitution de la réserve soit avant la fin de l'année 2011,
- La déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser et de l'engagement de la société de réaliser l'investissement au plus tard à la fin de l'année de constitution de la réserve soit avant la fin de l'année 2011,
- - Les actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés avant la fin de deux années suivant l'année d'entrée effective en production,
- Le capital de la société ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date d'incorporation des bénéfices et revenus réinvestis au capital, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

2- Le régime des avantages fiscaux applicables au nouvel investissement dans la localité de Nefza (1)

Il s'agit d'un investissement industriel d'extension, réalisé dans une zone de développement régional prioritaire, visée par le décret n° 99-483 du 1er mars 1999 portant délimitation des zones d'encouragement au développement régional, tel que modifié par le décret n° 2008-387 du 11 février 2008. Il ouvre droit aux avantages fiscaux suivants :

- La déduction totale et sans minimum d'impôt des bénéfices provenant de son activité de l'assiette de l'IS jusqu'au 31 décembre 2019, et de la déduction de 50% des bénéfices pendant les dix années suivantes, avec application du minimum d'impôt.
- Déduction des revenus ou bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial de ces entreprises ou à son augmentation, nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.
- Déduction des bénéfices réinvestis au sein d'elle-même totalement et nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi 89-114 du 30 décembre 1989, portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.
- L'exonération de la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés pendant les cinq premières années d'activité effective, c'est à dire jusqu'au 31 décembre 2014.

3- Le régime au regard des droits d'enregistrement relatifs à l'acquisition du terrain ;(1,5)

En vertu du n° 12 ter de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre, l'acquisition d'un terrain dans une zone industrielle auprès de l'Agence foncière industrielle bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte. Ce régime de faveur est applicable sous réserve de satisfaire les conditions suivantes :

- Il faut qu'il s'agisse d'une première mutation à titre onéreux ;

- Le lot de terrain objet de la mutation doit être affecté exclusivement à l'exercice d'une activité économique éligible aux avantages du code d'incitation aux investissements

- Le lot de terrain ne doit pas avoir déjà fait l'objet d'une exploitation antérieure ni par le vendeur, ni par toute autre personne.

- Le lot de terrain objet de la mutation doit être réalisé dans le cadre d'un projet d'aménagement de zones touristiques ou industrielles ou de zones pour l'exercice d'une activité artisanale ou professionnelle conformément **aux plans d'aménagement urbain**.

Il demeure entendu que cette opération est soumise à la contribution au taux de 1% au profit de la CPF ou au droit de mutation au même taux lorsque l'immeuble est non immatriculé.

La formalité de l'enregistrement au droit fixe est accordée moyennement la présentation en sus des copies du contrat à enregistrer :

- d'une copie de l'attestation du dépôt de la déclaration d'investissement prévue par l'article 2 du code d'incitation aux investissements.

- d'une copie de la décision d'approbation du lotissement, pour les lots de terrain.

4- Régime fiscal des conventions conclues par la société « LA DOUCE »(5)

a- La convention ayant pour objet la construction de l'usine par la société mexicaine :2,5

* En matière des droits d'enregistrement :0,5

La convention qualifiée comme marché de construction qui est soumis au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte, avec un maximum de 2%, et ce quelque soit le lieu de sa conclusion.

* En matière d'IS :1

En l'absence d'une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et le Mexique, et conformément au droit interne, la société Mexicaine est considérée comme étant établie en Tunisie dès le 1^{ier} jour et elle est normalement, soumise à toutes les obligations fiscales de droit commun. Toutefois, s'agissant marché de construction à exécuter durant une période inférieure à six mois, elle est dispensée de la tenue de la comptabilité et elle est soumise à l'IS par voie de retenue à la source libératoire au taux de 5%, à opérer obligatoirement par la société « LA DOUCE ».

Toutefois, la société Mexicaine peut opter pour son imposition sur la base des bénéfices nets réalisés dans le cadre du marché en question. Dans ce cas, elle sera astreinte à la tenue de la comptabilité et elle supporte la retenue à la source imputable sur les marchés, au taux de 1,5% sur les sommes qu'elle facture à la société «LA DOUCE ».

* En matière de TVA :1

Quelque soit le régime retenu en matière d'imposition directe, la société Mexicaine est considérée comme établie en matière de TVA et à ce titre elle acquiert le statut d'assujetti total. Elle peut donc récupérer la TVA qu'elle supporte sur ses acquisitions et facturer la TVA sur l'opération de construction au taux de 18%, à moins que la société « LA DOUCE » ne lui présente une attestation d'achat en suspension de TVA. Au cas où un crédit de TVA sera dégagé, la société Mexicaine a droit à sa restitution sur demande écrite.

b- La conclusion d'un marché avec la société HOPE :2,5

* En matière des droits d'enregistrement :0,5

S'agissant d'un marché de fourniture et de services exécuté en Tunisie, il est soumis au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte, avec un maximum de 2%, et ce quel que soit le lieu de sa conclusion.

* En matière d'IS :1

En vertu de l'article 5 -1 h de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Canada, la société HOPE n'est pas considérée comme étant établie en Tunisie du fait que les travaux exécutés en Tunisie (fourniture des équipements directement par le siège et opération de montage et surveillance s'y rattachant) ont une durée totale n'excédant pas les trois mois. Par conséquent, les rémunérations perçues par la société HOPE échappent en Tunisie à toute imposition en matière d'IS et ne supportent aucune retenue à la source à ce titre, entre les mains de la société débitrice « LA DOUCE ».

* En matière de TVA :1

- Concernant l'acquisition des équipements auprès du siège : il s'agit d'une opération d'importation. La TVA est due lors du dédouanement sous réserve de la présentation par la société « LA DOUCE » d'une attestation d'importation en suspension de la TVA.

- Concernant les travaux d'installation et de surveillance exécutés en Tunisie : ces opérations sont soumises à la TVA sur la base de la facturation faite par la société « HOPE ». En application des dispositions de l'article 19 du code de la TVA, le montant total de la TVA facturé par la société « HOPE » doit faire l'objet d'une retenue à la source libératoire qui doit être opérée obligatoirement par la société « LA DOUCE ». La société « HOPE » peut opter pour la déclaration de la taxe objet de la retenue et déduire la TVA supportée sur les acquisitions de biens et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la taxe.

DEUXIEME PARTIE : (6pts)

1- Détermination du résultat fiscal :2,5

Bénéfice fiscal déterminé par la société : **680.000 D**

- Perte exceptionnelle : 100.000 D (-value)
  Valeur marchande du terrain : 400.000 D
  Valeur d'origine : 250.000 D
  Plus -value : 150.000 D

  Donc :
  Réintégration de la moins value comptabilisée indûment : **100.000 D**
  Réintégration de la plus value qui aurait du être constatée : **150.000 D**
- Dividendes encaissés : 85.000 D
  Les dividendes perçus de l'étranger sont imposables en Tunisie pour leur valeur brute.
  Montant comptabilisé : 85.000 D net de retenue à la source (15%)
  Montant brut : 85.000 x 100/0.85 = 100.000 D
  Réintégration de la différence non comptabilisée: **15.000 D**
- Provisions pour dépréciation des actions cotées à la bourse Egyptienne : 30.000D. Seules les provisions pour dépréciation des actions cotées à la BVMT sont déductibles.
  Réintégration de la provision déduite à tort: **30.000 D**
- Reprise sur provisions 60.000 D
  Il s'agit d'une reprise au titre des provisions pour créances douteuses qui ont été déduites en totalité au titre de l'exercice de leur constitution (2008), donc la reprise est imposable au cours de l'exercice 2010.
  Aucune déduction n'est à opérer, étant donné que la reprise a été comptabilisée parmi les produits.

Total de réintégrations opérées sur le résultat fiscal établi par le comptable de la société :
100.000 + 150.000 + 15.000 + 30.000 = **295.000 D**

Résultat fiscal rectifié : 680.000 + 295.000 = **975.000 D**

Déduction des bénéfices provenant de l'exportation : 290.000(0,5)
(975.000 – 150.000 – 100.000) x 40%
Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l'exportation : **685.000 D**

2 - Dégrèvement fiscal (3,5)

Détermination de la limite fiscale du réinvestissement exonéré : le résultat comptable.
Réinvestissement de 520.000 D < limite 630.000 D

Première alternative :1,5

La souscription d'un montant de 520.000 D dans un projet d'hébergement au profit des étudiants conformément à un cahier de charge prévu à cet effet donne droit à un dégrèvement financier dans la limite de 100% du bénéfice fiscal, sous réserve du minimum d'IS prévu par l'article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989 (20%).

Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices au titre de l'exportation : **685.000 D**

- Dégrèvement au titre du réinvestissement : **520.000** D

Bénéfice imposable : 165.000 D
IS du 30% x 165.000= **49.500 D**
Minimum d'IS (avantages fiscaux) **685.000** x20% = **137.000 D**
Minimum d'IS selon le droit commun : 0.1% x (3.000.000 x 60%) x 1,18 = 2.124 D

IS dû à retenir : 137.000 D

Deuxième alternative :2

- Souscription d'un montant de 400.000 D au capital initial de la société « oméga industrie» installée dans une zone de développement régional. conformément aux dispositions de l'article 23 du CII, la souscription au capital de la société « oméga industrie» donne droit à la déduction de l'assiette imposable des bénéfices investis et ce, nonobstant le minimum d'IS prévu par l'article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989.
- Et souscription d'un montant de 120.000 D au capital initial de la société « oméga services » régie par les avantages communs du CII. conformément aux dispositions de l'article 7 du CII, la souscription au capital de la société « oméga service » donne droit à la déduction des bénéfices souscrits dans la limite de 35% du bénéfice net soumis à l'IS et ce, sous réserve du minimum d'IS prévu par l'article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989 (20%).
  Conditions : respect des conditions de bénéfice des réinvestissements financiers

Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l'exportation : **685.000 D**

- Dégrèvement financier « Oméga industrie » 400.000 D

Reliquat : 285.000 D

- Dégrèvement financier « oméga service » 99.750D
  Montant réinvesti : 120.000 D
  Limite de l'avantage : 285.000 x35%= 99.750D

Bénéfice imposable : 185.250 D

IS du 30% x 185.250 = 55.575 D
Minimum d'IS (avantages fiscaux) : **245.000** x20% = 57.000 D
Minimum d'IS selon le droit commun : 0.1% x (3.000.000 x 60%) x 1,18 = 2.124 D.
IS du à retenir : 57.000 D

Donc la 2ième alternative est plus avantageuse.

Troisième partie : (5pts)

1- La procédure de la vérification est entachée de deux irrégularités :1

- L'avis de vérification approfondie et les résultats de la vérification n'ont pas été notifiés suivant l'une des procédures prévues par l'article 10 du CDPF. En effet, la lettre recommandée sans accusé de réception et le dépôt d'une lettre non accompagnée d'un procès verbal de notification au bureau d'ordre de la société ne constituent pas des moyens de notification reconnus à l'administration fiscale.

- Compte tenu d'une durée maximale d'interruption de la vérification fiscale approfondie à l'initiative de l'administration fiscale ou sur demande du contribuable, fixée par l'article 40 du CDPF à 60 jours, la vérification approfondie de la situation fiscale de la société « ABC » a duré 242 jours. S'agissant d'une vérification qui doit normalement se dérouler sur la base de la comptabilité, la durée maximale de la vérification est fixée à 6 mois soit 180 jours.

Dans le cas de la société « ABC », les motifs invoqués par l'administration fiscale ne sont pas suffisants pour écarter la comptabilité. Par conséquent, la durée maximale de la vérification doit être limitée à 6 mois.

2- Les éléments retenus par les agents vérificateurs ne sont pas suffisants pour écarter la comptabilité de la société « ABC ». 1,5

En effet :

- Les anomalies relatives au prix de cession des éléments de l'actif aux associés peuvent être corrigées par la méthode de réintégration comptable.
- Les infractions relatives au défaut de reversement de la TVA ou de la retenue à la source ne constituent pas des motifs de rejet de la comptabilité.
- La doctrine fiscale considère que le défaut de dépôt d'une copie du logiciel informatique utilisé au bureau de contrôle du lieu d'imposition ne constitue pas un motif suffisant pour écarter la comptabilité. Il en est de même pour la cote et le paraphe du journal général et du livre d'inventaire qui ont été faits en retard, mais bien avant l'intervention de l'administration fiscale.

3- Les infractions fiscales pénales constatées à l'encontre de la société « ABC », sont entachées des irrégularités suivantes:1,5

- Absence de l'élément matériel et légal pour l'infraction relative au défaut de reversement de la TVA : En effet, pour les ventes à une entreprise publique, le fait générateur de la TVA est constitué par l'encaissement qui a eu lieu dans ce cas le 10 avril 2010. Le délai de 6 mois à compter de la date d'exigibilité (dans ce cas le 28 mai 2010) jusqu'à la date du 30 mai 2010, date de l'intervention de l'administration fiscale n'a pas été consommée.
- L'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la retenue à la source effectuée au cours du mois de janvier 2006, au titre des redevances payées à une personne morale non domiciliée et non établie en Tunisie est atteinte par la prescription de 3 ans à la date de la constatation de l'infraction, le 30 mai 2010. En effet, la date limite pour la constatation de cette infraction fiscale pénale est le 28 août 2009.

4- Les modalités d'opposition à l'encontre des résultats de la vérification approfondie et les voies de recours envisageables dans le cas où l'administration fiscale maintiendrait sa position :1

- Opposition aux résultats de la vérification par écrit dans un délai de 30 jours à compter de la date de la notification.
- Opposition à la réponse de l'administration fiscale dans un délai de 15 jours à compter de la date de la notification.
- Possibilité de saisir la commission d'encadrement des travaux de l'administration fiscale créée par la loi de finances pour l'année 2011 dans le même délai.